

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 250, Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Incidence des textes législatifs et réglementaires	2
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	3-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définition	11
Diligences requises	
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	12-17
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté.....	18-21
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	22-28
Documentation.....	29
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	A1-A6
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	A7-A12
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté	A13-A18
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	A19-A20
Documentation.....	A21

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation incombant à l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers. La présente norme ISA ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de vérifier et de produire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs ou réglementaires spécifiques.

Incidence des textes législatifs et réglementaires

2. L'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre législatif et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité, en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leur activité dans des secteurs très réglementés (par exemple les banques ou les sociétés de l'industrie chimique). D'autres sont soumises seulement aux nombreux textes législatifs et réglementaires qui régissent la conduite des affaires en général (tels que ceux concernant la santé et la sécurité au travail, ou l'égalité des chances dans l'emploi). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. A1-A6)

3. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires applicables, y compris des textes législatifs et réglementaires qui fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers d'une entité.

Responsabilité de l'auditeur

4. Les diligences requises par la présente Norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier, dans les états financiers, les anomalies significatives résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité de prévenir le non-respect de ces textes, et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect pour tous ces textes.

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs¹. Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers, l'auditeur tient compte du cadre législatif et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à un audit, il subsiste inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA². Dans le contexte des textes législatifs et réglementaires, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues pour des raisons telles que :

- L'existence de nombreux textes législatifs et réglementaires, touchant principalement aux aspects opérationnels d'une entité, qui, généralement, n'ont pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière ;
- Le fait que le non-respect de textes peut impliquer des actes visant à dissimuler celui-ci, par exemple la collusion, l'établissement de faux, la non-comptabilisation délibérée d'opérations, le contournement des contrôles par la direction ou de fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur ;
- Le fait que seul un tribunal peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

En règle générale, plus le cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire est éloigné des événements et des opérations reflétées dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en ait connaissance ou qu'il puisse identifier qu'il s'agit d'un cas de non-respect des textes.

6. La présente Norme ISA fait une distinction dans les obligations incombant à l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, selon deux catégories différentes :
- (a) Les dispositions des textes législatifs et réglementaires, tels que ceux ayant trait à la fiscalité et aux retraites, dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (Voir par. 13) ; et
 - (b) Les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être essentiel pour certains aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre ses activités, ou encore pour éviter de lourdes sanctions (par exemple, le respect des termes d'un accord de licence, de ratios réglementaires de solvabilité ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut, en conséquence, avoir une incidence significative sur les états financiers (Voir par. 14).

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 5.

² Norme ISA 200, paragraphe A53-A54.

7. La présente Norme ISA requiert des diligences différentes pour chacune des catégories de textes législatifs et réglementaires mentionnées ci-dessus. Pour la catégorie visée au paragraphe 6(a), l'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires concernés. Pour celle visée au paragraphe 6(b), la responsabilité de l'auditeur se limite à la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.
8. L'auditeur est tenu, aux termes de la présente Norme ISA, de rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se forger une opinion sur les états financiers l'amènent à identifier ou à suspecter des cas de non-respect des textes. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la Norme ISA 200³, est important dans ce contexte, compte tenu du volume de textes législatifs et réglementaires qui affectent une entité.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers ;
 - (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
 - (c) Apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Définition

11. Pour les besoins des normes ISA, on entend par :

Non-respect des textes – Des omissions ou des actes commis intentionnellement ou non par l'entité, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou des membres du personnel. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité),

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou des membres du personnel de l'entité.

Diligences requises

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

12. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :
 - (a) Du cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et
 - (b) De la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A7)
13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. (Voir par. A8)
14. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes, visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers (Voir par. A9-A10) :
 - (a) S'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et
 - (b) Examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de régulation.
15. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir par. A11)
16. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été signalés. (Voir par. A12)
17. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles prévues aux paragraphes 12-16.

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 11.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

18. Lorsque l'auditeur vient à avoir connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir par. A13)
 - (a) Prendre connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ; et
 - (b) Obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers. (Voir par. A14)
19. Lorsque l'auditeur suspecte un cas de non-respect des textes, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité se conforme aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes sur les états financiers peut être significative, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par. A15-A16)
20. Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.
21. L'auditeur doit apprécier les implications du non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre des mesures appropriées. (Voir par. A17-A18)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

22. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués⁵, l'auditeur doit communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces cas sont manifestement sans conséquence.
23. Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.

⁵ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

24. Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité directement supérieure au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à informer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers

25. Lorsque l'auditeur conclut que le non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers et que cette question n'a pas été correctement prise en considération dans ces derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers⁶.
26. Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettraient d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).
27. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait de limitations imposées par les circonstances, plutôt que par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités de régulation et de contrôle

28. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer s'il a l'obligation de signaler ces cas à des tiers extérieurs à l'entité. (Voir par. A19-A20)

Documentation

29. L'auditeur doit inclure, dans la documentation d'audit, les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des tiers extérieurs à l'entité⁷. (Voir par. A21)

⁶ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 7-8.

⁷ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 3)

- A1. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des textes législatifs et réglementaires. Ces textes peuvent avoir une incidence sur les états financiers d'une entité de différentes manières : par exemple, ils peuvent, de la façon la plus directe, affecter des informations spécifiques que l'entité a l'obligation de fournir dans ses états financiers ou prescrire le référentiel comptable à appliquer. Ils peuvent aussi conférer des droits et obligations à l'entité, dont certains seront reflétés dans ses états financiers. En outre, les textes législatifs et réglementaires peuvent prévoir des sanctions en cas de non-respect de leurs dispositions.
- A2. La liste suivante donne des exemples de politiques et procédures qu'une entité peut mettre en œuvre pour contribuer à la prévention et à la détection des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires :

- Suivi du respect des obligations légales et mise en place de procédures conçues pour s'assurer que ces obligations sont satisfaites ;
- Définition et mise en œuvre de systèmes appropriés de contrôle interne ;
- Rédaction, publication et application d'un code de bonne conduite ;
- Contrôle de la formation correcte des membres du personnel et de leur compréhension du code de bonne conduite ;
- Suivi de l'application du code de bonne conduite et mise en place de mesures disciplinaires appropriées pour le personnel qui l'enfreint ;
- Recrutement de conseils juridiques pour aider au suivi du respect des obligations légales ;
- Tenue d'un recueil des textes législatifs et réglementaires importants auxquels l'entité est soumise dans son secteur d'activité et d'un registre des réclamations reçues.

Dans des entités plus importantes, ces politiques et procédures peuvent être complétées par l'attribution de responsabilités spécifiques :

- A une fonction d'audit interne ;
- A un comité d'audit ;
- A une fonction de contrôle de conformité.

Responsabilité de l'auditeur

- A3. Le non-respect, par l'entité, des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers. La détection de cas de non-respect des textes, quel qu'en soit le caractère significatif, peut affecter d'autres aspects de l'audit, et notamment l'appréciation portée par l'auditeur sur l'intégrité de la direction ou des membres du personnel.
- A4. La question de savoir si un acte constitue un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires est une question d'ordre juridique, qui dépasse généralement la

compétence professionnelle de l'auditeur. Néanmoins, sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de l'industrie, ou du secteur d'activité dans laquelle ou lequel elle opère peuvent lui fournir une base pour apprécier si certains actes, dont il vient à avoir connaissance, peuvent constituer des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires.

- A5. En application d'obligations légales spécifiques, l'auditeur peut être tenu d'indiquer expressément, dans le cadre de l'audit des états financiers, si l'entité s'est conformée à certaines dispositions de textes législatifs ou réglementaires. Dans ces cas, la Norme ISA 700 (Révisée)⁸ ou la Norme ISA 800 (Révisée)⁹ traite de la façon de s'acquitter de ces obligations dans le rapport d'audit. En outre, lorsqu'il existe de telles obligations légales spécifiques, il peut être nécessaire de prévoir, dans le programme de travail, des tests appropriés pour vérifier le respect de ces dispositions des textes législatifs et réglementaires.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A6. Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent s'étendre à d'autres aspects des activités de l'entité.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Prise de connaissance du cadre législatif et réglementaire (Voir par. 12)

- A7. Pour acquérir une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire et de la façon dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :
- Mettre à profit sa connaissance actuelle du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire et d'autres facteurs externes la concernant ;
 - Mettre à jour sa connaissance des textes législatifs et réglementaires qui fixent directement les règles pour déterminer les montants à enregistrer et les informations à fournir dans les états financiers ;
 - S'enquérir auprès de la direction des autres textes législatifs ou réglementaires dont on peut s'attendre à ce qu'ils aient une incidence fondamentale sur les activités de l'entité ;
 - S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures mises en place par l'entité pour s'assurer du respect des textes législatifs et réglementaires ; et
 - S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures adoptées pour identifier, évaluer et comptabiliser les réclamations provenant de litiges.

⁸ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 43.

⁹ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique*, paragraphe 11.

Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (Voir par. 13)

A8. Certains textes législatifs et réglementaires sont en vigueur de longue date, connus de l'entité ainsi que de l'industrie ou du secteur d'activité dans laquelle ou lequel elle opère et ont une conséquence sur les états financiers de l'entité (comme cela est décrit au paragraphe 6(a)). Ces textes peuvent concerner, par exemple :

- La forme et le contenu des états financiers ;
- Des problématiques spécifiques au secteur d'activité et propres à l'élaboration de l'information financière ;
- La manière de comptabiliser des opérations résultant d'un contrat avec l'administration ; ou
- Le provisionnement ou la reconnaissance de la charge d'impôt ou des coûts en matière de retraite.

Certaines dispositions de ces textes législatifs et réglementaires peuvent directement concerner des assertions particulières propres aux états financiers (par exemple, le caractère exhaustif de la provision pour impôt sur le résultat), tandis que d'autres peuvent directement concerner les états financiers pris dans leur ensemble (par exemple, les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'objectif de la diligence requise au paragraphe 13 est, pour l'auditeur, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers conformément aux dispositions applicables de ces textes législatifs et réglementaires.

Le non-respect d'autres dispositions de ces textes législatifs et réglementaires et d'autres textes législatifs et réglementaires peut entraîner des amendes, des actions en justice ou d'autres conséquences pour l'entité, dont le coût peut avoir à être enregistré dans les états financiers, mais il n'est cependant pas considéré comme ayant une incidence directe sur ceux-ci, comme décrit au paragraphe 6(a).

Procédures à mettre en œuvre pour identifier les cas de non-respect des textes – Autres textes législatifs et réglementaires (Voir par. 14)

A9. Certains autres textes législatifs et réglementaires peuvent demander une attention particulière de la part de l'auditeur, du fait qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme décrit au paragraphe 6(b)). Le non-respect de ces textes ayant une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut entraîner une cessation de celles-ci, ou remettre en cause la continuité d'exploitation. Par exemple, le non-respect des obligations prévues par une licence d'exploitation accordée à l'entité ou par une autre autorisation relative à la conduite de ses activités pourrait avoir une telle incidence (par exemple, dans le cas d'une banque, le non-respect des exigences en matière de fonds propres ou de placements). Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant principalement les aspects opérationnels d'une entité qui, généralement, n'affectent pas les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière.

A10. Étant donné que les conséquences des autres textes législatifs et réglementaires sur l'élaboration de l'information financière peuvent varier en fonction de la nature des activités de l'entité, les procédures d'audit requises par le paragraphe 14 ont pour objet de porter à l'attention de l'auditeur les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit (Voir par. 15)

A11. Des procédures d'audit mises en œuvre pour se forger une opinion sur les états financiers peuvent révéler à l'auditeur des cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires. De telles procédures d'audit peuvent notamment inclure :

- La lecture de procès-verbaux ;
- Des demandes d'information auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les contentieux, les réclamations et les avis d'imposition reçus ; et
- La mise en œuvre de tests de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies.

Déclarations écrites (Voir par. 16)

A12. Parce que l'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent des informations nécessaires sur la connaissance qu'a la direction de cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires, dont l'incidence sur les états financiers peut être significative. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas en soi d'éléments probants suffisants et appropriés et, en conséquence, n'affectent pas la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir¹⁰.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 18)

A13. L'existence des faits suivants ou une information à ce sujet, dont l'auditeur viendrait à avoir connaissance, peut être l'indication d'un non-respect de textes législatifs et réglementaires :

- Investigations par des organismes de contrôle ou des autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de sanctions ;
- Règlements de services non spécifiés ou prêts consentis à des consultants, à des parties liées, à des membres du personnel ou à des fonctionnaires ;

¹⁰ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 4.

- Commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessifs par rapport à ceux ordinairement versés par l'entité ou dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services rendus réellement ;
- Achats effectués à des prix très supérieurs ou très inférieurs au prix du marché ;
- Paiements inhabituels en numéraire, achats réglés par des chèques au porteur ou transferts sur des comptes bancaires numérotés ;
- Opérations inhabituelles avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
- Paiements de marchandises ou de services effectués dans un autre pays que le pays d'origine des marchandises ou des services ;
- Règlements effectués en l'absence de documentation du contrôle des changes ;
- Constat que le système d'information ne procure pas, de par sa conception ou fortuitement, une trace d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
- Opérations non autorisées ou incorrectement comptabilisées ;
- Commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur (Voir par. 18(b))

A14. Les questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des incidences potentielles sur les états financiers incluent :

- Les conséquences financières potentielles du non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers, notamment la condamnation à des amendes, à des sanctions ou à des dommages et intérêts, la menace d'expropriation d'actifs, la cessation forcée d'activités et des contentieux ;
- Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ;
- Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles sont d'une importance telle qu'elles remettent en cause la présentation sincère des états financiers, voire qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers trompeurs.

Procédures d'audit (Voir par. 19)

A15. L'auditeur peut s'entretenir de ses constatations avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise si celles-ci sont en mesure de fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut confirmer que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font la même analyse que lui des faits et circonstances entourant les opérations ou événements ayant conduit à la possibilité d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires.

A16. Lorsque la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne lui fournissent pas d'informations suffisantes montrant que l'entité se conforme réellement aux textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut juger opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les textes législatifs et réglementaires applicables en l'espèce, y compris sur la possibilité de fraudes, ainsi que sur les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il ne juge pas opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité, ou s'il n'est pas convaincu par l'avis de ce conseil, l'auditeur peut juger approprié de consulter son propre conseil juridique sur la question de savoir si l'entité contrevient à un texte

législatif ou réglementaire, sur les conséquences juridiques éventuelles, incluant la possibilité d'une fraude, et sur les mesures qu'il pourrait prendre, le cas échéant.

Appréciation des implications du non-respect des textes (Voir par. 21)

- A17. Conformément au paragraphe 21, l'auditeur apprécie les implications du non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les implications de cas particuliers de non-respect des textes identifiés par l'auditeur dépendront du lien qui existe entre, d'une part, l'acte commis et sa dissimulation éventuelle et, d'autre part, les mesures de contrôle spécifiquement mises en œuvre et le niveau de la direction ou des membres du personnel impliqués, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au niveau d'autorité le plus élevé au sein de l'entité.
- A18. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut se demander s'il est nécessaire de se démettre de sa mission, lorsque ceci est permis par la loi ou la réglementation applicable, lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère appropriées en l'espèce, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers. Lorsqu'il s'interroge sur la nécessité de se démettre de sa mission, l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique. S'il lui est impossible de se démettre de sa mission, il peut envisager des mesures alternatives, y compris la description du non-respect des textes dans le paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit¹¹.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités de régulation ou de contrôle (Voir par. 28)

- A19. L'obligation professionnelle de l'auditeur de garder confidentielles les informations sur son client peut l'empêcher de communiquer à des tiers les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, les responsabilités légales de l'auditeur varient selon les pays et, dans certaines situations, l'obligation professionnelle de confidentialité peut être levée par la loi ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a l'obligation légale de signaler la survenance, ou la survenance suspectée, des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires aux autorités de surveillance. De même, dans certains pays, il a le devoir de signaler aux autorités les anomalies pour lesquelles la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas de mesures correctives. Dans ce cas, l'auditeur peut juger approprié d'obtenir un avis juridique sur les mesures à prendre.

¹¹ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 8.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A20. L'auditeur d'une entité du secteur public peut avoir l'obligation de signaler les cas de non-respect des textes au pouvoir législatif ou à d'autres autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit.

Documentation (Voir par. 29)

A21. La documentation de l'auditeur portant sur les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple :

- La copie de notes ou de documents ;
- Des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.